GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

# COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 29911C**
Inscrit le 27 février 2012

-----------------------------------------------------------------------------------------------------------

**Audience publique du 18 juillet 2012**

**Appel formé par**
**M. ..., … (D),**
**contre**
**un jugement du tribunal administratif du 18 janvier 2012 (n° 27668 du rôle)**
**dans un litige l'opposant à une décision du**
**directeur de l'administration des Contributions directes**
**en matière d'impôt sur le revenu**

-----------------------------------------------------------------------------------------------------------

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 29911C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 27 février 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., demeurant à D-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 18 janvier 2012, l'ayant débouté de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 19 octobre 2010 ayant déclaré partiellement non fondée sa réclamation contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2004 et 2005, émis le 26 août 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 27 mars 2012 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 27 avril 2012 par Maître Jean-Pierre WINANDY pour compte de Monsieur ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 25 mai 2012 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Georges SIMON, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Betty SANDT en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 12 juin 2012.

---

En date du 4 janvier 2006, Monsieur ..., résident allemand, adressa au bureau d'imposition Luxembourg Y une déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2004, datée du 28 décembre 2005, et il envoya en date du 25 octobre 2006 au même bureau sa déclaration d'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2005, datée du 20 octobre 2006.

Le bureau d'imposition Luxembourg Y émit le 26 août 2009 à l'égard de Monsieur ... les bulletins de l'impôt sur le revenu relatifs aux années 2004 et 2005.

Monsieur ... fit adresser en date du 9 novembre 2009 par l'intermédiaire de la société … une réclamation contre les prédits bulletins de l'impôt sur le revenu pour les années 2004 et 2005.

Par décision du 19 octobre 2010 (n° C 15525 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », rejeta cette réclamation comme étant non fondée aux termes de la motivation suivante :

« *Vu la requête introduite le 11 novembre 2009 par la dame ..., au nom du sieur ..., demeurant à D-..., pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des années 2004 et 2005 émis le 26 août 2009 et notifiés le même jour conformément au § 89 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 AO ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables ;*

*Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition de l'avoir imposé, pour les années litigieuses, d'après les dispositions de l'article 157ter de l'impôt sur le revenu (L.I.R.) alors qu'il n'aurait pas d'obligation déclarative au titre de ses revenus salariés; que pour l'année 2005, seuls les revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale devraient faire l'objet d'une imposition par voie d'assiette ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);*

*Qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle) ;*

*Qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;*

*Considérant qu'en l'espèce, le réclamant est à considérer pour les années en cause comme résident de l'Allemagne et est en principe imposable au Luxembourg d'après les dispositions particulières concernant les contribuables non résidents prévues aux articles 156 à 157ter de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) ;*

*Considérant que le réclamant avait introduit des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années litigieuses sans pour autant indiquer si moins ou plus de 50 pour cent des revenus professionnels de son ménage étaient imposables au Grand-Duché et qu'il n'a pas demandé d'être imposé d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ;*

*Considérant qu'il n'est pas contesté qu'au cours de l'année d'imposition 2004 le réclamant a perçu un revenu brut provenant d'une occupation salariée (exprimé en euros) de la part des employeurs luxembourgeois suivants :*

| *Période du* | *Employeur* | *Rémunération* | *Cotisations sociales* |
|---|---|---|---|
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *69.729,12* | *602,52* |
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *34.456,71* | *301,20* |
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *22.971,09* | *200,88* |
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *11.485,50* | *100,44* |
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *11.485,50* | *100,44* |
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *11.485,50* | *100,44* |
| *01/01 - 31/12/04* | ... | *11.485,50* | *100,44* |
| *01/01-31/12/04* | ... | *57.427,68* | *502,08* |
| | *Total* | *230.526,60* | *2.008,44* |

*Considérant que pour l'année litigieuse 2005, le réclamant a perçu un revenu provenant d'une occupation salariée de la part des mêmes entreprises luxembourgeoises ;*

*Considérant que les rémunérations ci-avant ont été versées par des sociétés résidentes luxembourgeoises ; que le réclamant affirme cependant qu'il aurait exercé son activité salariée partiellement au Luxembourg au siège des sociétés du groupe et partiellement en Allemagne auprès des succursales du même groupe ainsi qu'à son bureau à domicile, situé à Munich ;*

*Considérant que le réclamant se réfère à la loi du 17 août 1959 portant approbation de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu ;*

*Considérant que le réclamant note lui-même que suite à des discussions avec l'administration fiscale allemande au sujet de la déduction des frais d'obtention de la partie des revenus imposables en Allemagne, l'administration fiscale allemande a renoncé unilatéralement à exercer son droit d'imposition sur la partie des revenus imposables en Allemagne; que cette décision figure d'ailleurs visiblement sur les deux bulletins d'imposition allemands émis pour les années 2004 et 2005 ;*

*Considérant qu'en l'espèce il résulte des deux bulletins d'impôt sur le revenu allemands que l'administration fiscale allemande n'a pas procédé à l'imposition de revenus provenant d'une occupation salariée en considérant expressément ces revenus comme étant des revenus étrangers (Ausländische Einkünfte in Höhe von 215.085 Euro wurden in die Berechnung des Steuersatzes miteinbezogen, Progressionsvorbehalt) ;*

*Considérant dès lors que même si le réclamant affirme qu'une partie des revenus provenant d'une occupation salariée serait susceptible d'être imposée en Allemagne, il n'en reste pas moins que cette interprétation est contredite par les conclusions de l'administration fiscale allemande qui a tranché pour dire que les revenus litigieux étaient à considérer comme revenus étrangers ;*

*Considérant que cette décision a comme corollaire le droit du Grand-Duché de Luxembourg de procéder à l'imposition de ces revenus ;*

*Considérant qu'il est partant obsolète de procéder à un quelconque partage des revenus critiqués ; que par ailleurs le réclamant a ventilé les revenus en cause sans expliquer son raisonnement ;*

*Considérant également que l'argumentation du réclamant pour dire que le bureau d'imposition aurait procédé à l'imposition de revenus de source allemande porte à faux, l'administration fiscale allemande n'ayant pas procédé à une imposition de ces revenus en les qualifiant de revenus étrangers ;*

*Considérant qu'il découle de ce qui précède que tous les revenus provenant d'une occupation salariée, obtenus par le réclamant au cours des deux années litigieuses versés par des sociétés résidentes luxembourgeoises sont imposables au Grand-Duché ; que la période d'occupation du réclamant au Luxembourg s'étend de juillet 2003 à décembre 2006 ;*

*Considérant dès lors qu'au cours des deux années 2004 et 2005, le réclamant a été occupé comme salarié au Grand-Duché pendant neuf mois de l'année d'imposition au moins et qu'il y a exercé son activité d'une façon continue pendant cette période; qu'il résulte des dispositions contenues à l'article 157, alinéa 4 L.I.R. que le réclamant tombe sous l'application de l'article 153 L.I.R. en ce qui concerne les conditions et les modalités de l'imposition par voie d'assiette ;*

*Considérant que les conditions pour une imposition par voie d'assiette sont fixées par l'article 153 L.I.R. ainsi que par le règlement grand-ducal modifié du 28 décembre 1990 en portant exécution; que la situation de revenus du réclamant rentre dans une des hypothèses y visées et que, plus particulièrement, la limite générale d'assiette visée à l'article 3, numéro 1 du règlement et fixée à l'époque à 58.000 euros est dépassée ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que le réclamant était imposable par voie d'assiette pour les années d'imposition 2004 et 2005 ;*

*Considérant que le réclamant a fait valoir pour les années 2004 et 2005 des frais d'obtention de respectivement 13.399,00 et 12.236,00 euros concernant les revenus provenant d'une occupation salariée ; qu'il s'agit des frais de voyage par avion et par train engagés pour rentrer à son domicile ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 105bis, alinéa 1er L.I.R., les frais de déplacement du contribuable entre son domicile et le lieu de son travail sont déductibles comme frais*

*d'obtention à concurrence d'un montant forfaitaire déterminé en fonction de l'éloignement entre le chef-lieu de la commune sur le territoire de laquelle le contribuable a son domicile et celui du lieu de son travail; qu'au vœu de l'alinéa 5 de l'article 105bis L.I.R. le forfait couvre tous les frais en relation avec le déplacement entre le domicile et lieu de travail; que la loi ayant rendu la déduction forfaitaire obligatoire, le contribuable n'a pas le choix d'opter pour la déduction des frais réellement exposés ;*

*Considérant que le réclamant est contribuable non résident, domicilié à Munich et travaillant à Luxembourg-Ville ; que de ce fait il peut se prévaloir, en conformité avec l'article 105bis L.I.R. et l'arrêté ministériel du 28 décembre 1990 portant publication des unités d'éloignement déterminant les frais de déplacement en matière d'impôt sur le revenu, de ce que tout éloignement entre chefs-lieux de commune ne figurant pas à l'annexe (comme en l'espèce Munich) de l'arrêté prédit et dépassant 30 unités est à mettre en compte avec 30 unités d'éloignement, soit 2.970 euros ; que ce forfait a été appliqué par le bureau d'imposition ;*

*Considérant qu'en l'espèce, le réclamant affirme encore se sentir lésé pour avoir été imposé d'après les dispositions de l'article 157ter L.I.R. ; qu'il résulte de l'instruction du dossier que le bureau d'imposition a pris en compte uniquement les revenus provenant d'une occupation salariée exercée au Luxembourg ;*

*Considérant encore que dans sa lettre de réclamation le réclamant invoque un revenu provenant de l'exercice d'une profession libérale perçu au cours de l'année d'imposition 2005 ; que cependant un tel revenu ne figure pas sur la déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année d'imposition 2005 et qu'un tel revenu n'a pas été documenté autrement; que toutefois un tel revenu (2.984,00 euros) a été soumis à imposition dans le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005 allemand ;*

*Considérant que pour le surplus, les impositions sont conformes à la loi et aux faits de la cause et ne sont d'ailleurs pas autrement contestées ;*

*Qu'il résulte de ce qui précède que les cotes d'impôt fixées par les bulletins entrepris n'excèdent pas l'impôt légalement dû ;* (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 18 janvier 2011, inscrite sous le numéro 27668 du rôle, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de cette décision directoriale du 19 octobre 2010.

Par jugement du 18 janvier 2012, le tribunal administratif rejeta un moyen d'irrecevabilité soulevé par le délégué du gouvernement et reçut en la forme le recours principal en réformation. Quant au fond, le tribunal rejeta le recours comme étant non fondé et condamna le demandeur aux dépens de l'instance.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 27 février 2012, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 18 janvier 2012.

A l'appui de son appel, il critique les premiers juges pour avoir interprété l'article 10 de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et la République Fédérale d'Allemagne tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et en matière d'impôt commercial et d'impôt foncier, signée le 23 août 1958, ci-après désignée par la « *Convention* », comme posant le principe que les revenus provenant de l'exercice d'une activité salariée seraient en principe soumis à l'imposition dans le pays dans lequel l'activité,

source de revenu, a été exercée, de sorte que le salaire touché pour le travail effectué au Luxembourg serait soumis à l'imposition au Luxembourg, et que seul le travail presté en Allemagne pour compte de l'employeur luxembourgeois serait soumis à l'imposition en Allemagne. Les premiers juges auraient encore retenu à tort qu'il lui appartiendrait d'établir positivement que, par dérogation à la règle générale inscrite dans les différents contrats de travail conclus avec les différentes sociétés, il aurait effectivement presté du travail en Allemagne pour lesdites sociétés.

L'appelant se réfère par contre aux travaux parlementaires relatifs à la loi d'approbation de la Convention et à la doctrine pour affirmer que le pouvoir d'imposition serait à attribuer en principe à l'Etat de résidence du salarié et que l'Etat de l'employeur ne disposerait du droit d'imposition sur ledit revenu que si le travail était effectué et si le salarié était physiquement présent dans cet Etat, la présence physique du salarié dans l'Etat qui n'est pas son Etat de résidence étant ainsi requise pour opérer le transfert du pouvoir d'imposition des rémunérations du salarié. Ainsi, l'article 10 de la Convention règlerait uniquement le droit d'imposition des revenus d'activités salariées effectivement exercées dans l'Etat contractant qui ne serait pas l'Etat de résidence et, en l'absence de disposition spécifique quant au droit d'imposition des revenus d'activité salariée exercée dans l'Etat de résidence du salarié, il faudrait ainsi se référer à l'article 16 de la Convention. Selon l'appelant, il résulterait de l'application de ces principes en l'espèce que le droit d'imposition de ses rémunérations correspondant à l'activité qu'il aurait exercée en Allemagne reviendrait exclusivement à cette dernière en tant qu'Etat de résidence et que le Luxembourg n'aurait aucun droit d'imposition sur les rémunérations relatives à son activité salariée toutes les fois qu'il n'aurait pas été physiquement présent au Luxembourg. De même, un salarié non résident luxembourgeois ne devrait pas être requis de devoir rapporter la preuve que les activités pour lesquelles il a perçu des rémunérations ont été effectivement prestées en Allemagne dans le cadre de sa relation salariée avec ses différents employeurs luxembourgeois, le seul fait qu'il n'était pas physiquement présent au Luxembourg devant suffire à ce que les rémunérations lui versées pour les jours de travail prestés en dehors du territoire luxembourgeois ne soient pas imposées au Luxembourg. L'appelant rappelle également qu'il aurait fourni au bureau d'imposition et aux premiers juges les justificatifs et le calendrier de ses jours de présence au Luxembourg pour les années d'imposition litigieuses et que ces documents démontreraient clairement qu'il n'aurait été présent au Luxembourg que pour une certaine portion de son temps de travail qui aurait correspondu à une pleine tâche de travail s'étendant du lundi au vendredi.

L'article 10 de la Convention dispose comme suit :

« *(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird oder worden ist. Artikel 12 bleibt unberührt.*

*(2) Abweichend von Absatz 1 können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Vertragsstaate besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn dieser Arbeitnehmer*

*1. sich vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage im Laufe eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält,*

*2. für seine während dieser Zeit ausgeübte Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz nicht in dem anderen Staat hat, und*

*3. für seine Tätigkeit nicht zu Lasten einer in dem Staate befindlichen Betriebstätte oder ständigen Einrichtung des Arbeitgebers entlohnt wird* ».

Conformément à l'article 10 (1) de la Convention, le droit d'imposition pour des revenus perçus d'une activité dépendante est transféré de l'Etat de résidence du contribuable salarié vers l'autre Etat contractant à condition que l'activité salariée y est ou a été exercée par le contribuable salarié. Cette disposition a partant pour effet de rattacher le droit d'imposition de revenus salariés provenant d'un des deux Etats signataires à la localisation géographique de l'exercice de l'activité, de sorte que le salaire touché par un résident allemand pour un travail effectué au Luxembourg est soumis à l'imposition au Luxembourg, mais que le revenu pour un travail exercé pour le compte d'un employeur luxembourgeois en dehors du Luxembourg est soumis à l'imposition en Allemagne en tant que pays de résidence du salarié. S'il est vrai que l'exécution d'un travail dépendant va *a priori* logiquement de pair avec la présence physique du salarié à l'endroit de l'exécution de son contrat de travail, il n'en reste pas moins que le critère pour répartir le droit d'imposition entre les deux Etats signataires n'est pas la présence physique du salarié, mais l'exécution du travail par lui dans l'un ou l'autre Etat, de manière que le transfert du droit d'imposition ne saurait résulter de la seule preuve de l'absence physique du salarié, laquelle peut s'expliquer par d'autres raisons, mais suppose la preuve de l'exécution du travail salarié dans l'autre Etat contractant.

L'article 10 (2) de la Convention quant à lui prévoit une exception à la règle énoncée dans son paragraphe (1) en disposant que les revenus provenant d'activités salariées exercées en dehors de l'Etat de résidence sont, nonobstant les dispositions du paragraphe (1), uniquement imposables dans l'Etat de résidence si les trois conditions cumulatives y définies sont remplies.

Afin de déterminer, en l'espèce, le lieu d'exercice de l'activité salariée de l'appelant, les premiers juges se sont correctement référés en premier lieu au *Master-Agreement* conclu le 31 mars 2003 entre Monsieur ... et les huit sociétés employeuses, toutes résidentes au Luxembourg, aux termes duquel l'appelant était à partir du 31 mars 2003 salarié de ces huit sociétés et occupé par celles-ci en fonction d'une clé de répartition déterminée, chaque société employant l'appelant pour une fraction de temps déterminée, définie en fonction d'un pourcentage. Si ledit *Master-Agreement* ne précise pas, comme les premiers juges l'ont relevé, explicitement respectivement le lieu ou les lieux de travail de Monsieur ..., il stipule toutefois que « *the Employee agrees to work for the Companies (...) which in any case will have their registered offices at 59, rue de Rollingergrund, at L-2440 Luxembourg* », étant précisé que la même clause ajoute que si l'une ou plusieurs des sociétés employeuses déplaçait son siège en quittant cette adresse, l'appelant ne serait plus employé que par les sociétés restant à cette adresse et, si nécessaire, à temps plein par une société unique.

Il s'y ajoute que Monsieur ... a, parallèlement à ce *Master-Agreement*, conclu le même jour séparément avec chacune des huit sociétés parties au *Master-Agreement* un contrat de travail à durée indéterminée dont chacun contient une clause identique, intitulée « *Place of work* », stipulant que « *the place of work will be the office of the employer, which is at ... (or, as presently processed by the respective board, in 59, rue de Rollingergrund, L-2440 Luxembourg in Luxembourg). According to the needs of the employer, the employee may be employed at different locations in or outside Luxembourg* ».

La Cour partage l'analyse des premiers juges que le lieu d'activité contractuel de Monsieur ... était partant en principe, pour la période couvrant les années 2004 et 2005, le Luxembourg, Monsieur ... ayant toutefois pu être amené à effectuer pour ses différents employeurs respectifs des prestations à l'étranger, ce qu'il soutient en l'espèce. Au vu de cette fixation conventionnelle du lieu de travail de Monsieur ... et conformément aux

principes ci-avant retenus, l'activité salariée de ce dernier exercée pour le compte des huit sociétés luxembourgeoises du groupe ... était en principe à considérer comme ayant été exécutée et rémunérée au Luxembourg, de manière à tomber dans la compétence d'imposition du Luxembourg dans cette mesure. Un éventuel transfert du droit d'imposition d'une partie des rémunérations en contrepartie de cette activité vers l'Allemagne se trouve conditionné par la preuve de l'exécution de la partie correspondante de l'activité salariée pour compte de ces employeurs par Monsieur ... en Allemagne ou dans un pays tiers, cette preuve devant être rapportée par la partie se prévalant de ce transfert de compétence d'imposition, en l'occurrence Monsieur ....

Il y a lieu de préciser que la situation de l'espèce ne rentre pas dans le champ d'application de l'article 10 (2) de la Convention, étant donné notamment que la deuxième condition pour l'application de cette disposition, à savoir celle que l'employeur n'a pas son siège dans l'Etat de l'exercice de l'activité salariée, ne se trouve pas vérifiée en l'espèce.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que le tribunal a conclu que le droit d'imposer les rémunérations de Monsieur ... du chef de son engagement par les huit sociétés du groupe ... pour les années 2004 et 2005 revenait en principe au Luxembourg au vu de la fixation conventionnelle de son lieu de travail et qu'il lui incombe de prouver l'exécution partielle de son activité professionnelle en dehors du Luxembourg, en Allemagne ou dans d'autres pays, afin de pouvoir prétendre à l'exonération de la partie correspondante de ses rémunérations. Par voie de conséquence, le moyen principal de l'appelant laisse d'être justifié.

Subsidiairement, pour le cas où la Cour entendrait confirmer le raisonnement des premiers juges, l'appelant estime que la preuve que les activités pour lesquelles il aurait perçu des rémunérations et qui auraient été effectivement prestées en Allemagne serait rapportée « *de façon claire et nette au vu des pièces versées à l'appui du recours devant le tribunal administratif et de la présente requête d'appel* ». L'appelant précise encore que le partage du temps de travail entre les différentes sociétés du groupe ... aurait été prévu afin d'assurer que les différentes sociétés remplissent chacune les exigences minimales de substance d'un point de vue allemand, que ce partage aurait été basé sur une approximation faite lors de la conclusion des contrats et qu'il aurait souvent travaillé sur des projets concernant chacune de ces sociétés.

A l'appui de ce moyen, l'appelant a soumis en instance d'appel un dossier comprenant, outre deux listings indiquant pour les années 2004 et 2005 la présence de Monsieur ... au Luxembourg, en Allemagne, en France (« *FRA* ») et à d'autres endroits indéterminables, les annotations afférentes étant en large partie soit illisibles, soit incompréhensibles, près d'une centaine de pages photocopiées comprenant elles-mêmes à chaque fois les copies de plusieurs justificatifs de moyens de transports (avion, taxis, bus etc.) utilisés à diverses dates et ce, au terme d'une analyse sommaire, pour voyager principalement entre Luxembourg et Munich. Selon l'appelant, ces multiples pièces sont censées constituer la preuve non seulement de sa présence professionnelle à ces dates en Allemagne, mais encore que cette présence professionnelle s'inscrirait dans le cadre de son occupation salariée par ses huit employeurs luxembourgeois.

Par rapport à ce dossier qui avait déjà été soumis à l'identique en première instance devant le tribunal, celui-ci a souligné à juste titre que, d'une manière générale, la mise à disposition, en vrac, de pièces diverses n'est pas de nature à établir en tout état de cause la preuve requise, le rôle du juge administratif ne consistant en effet pas à mener de son propre chef l'instruction de l'affaire en épluchant l'intégralité des dossiers à pièces simplement compilées afin d'y déceler le cas échéant des pièces ou mentions susceptibles d'étayer la thèse de la partie concernée.

D'un autre côté, il est vrai que Monsieur ... a complété son dossier par un autre certificat et des pièces supplémentaires qui sont censés prouver la réalité et l'ampleur de son travail effectué en dehors du territoire luxembourgeois.

Néanmoins, la Cour partage entièrement l'analyse du tribunal que la seule présence de Monsieur ... sur le sol allemand à des dates déterminées ne saurait automatiquement établir qu'il ait, à ces dates-là, effectué des prestations professionnelles se rattachant directement à l'une ou l'autre des sociétés luxembourgeoises du groupe ..., ses employeurs, et ce d'autant plus que sa présence en Allemagne, et plus particulièrement de manière répétitive à Munich, peut encore s'expliquer par le fait qu'il y était domicilié et usait de la convenance personnelle de travailler à domicile, ou encore par le fait que Monsieur ..., en-dehors de ses activités salariées pour le groupe ..., exerçait encore, tel que cela résulte du *Master-Agreement* (« *The companies are aware that the employee is appointed as Certified Tax Advisor in Germany and, apart from his duties set out in this agreement, renders tax advisory services from time to time. The companies herewith declare their consent with the professional activities of the employee* »), à titre d'indépendant une activité de conseil fiscal en Allemagne. Les pièces supplémentaires versées en instance d'appel et l'argumentation de l'appelant relative au caractère apparemment marginal de cette activité indépendante ne sont pas de nature à infirmer cette conclusion.

La Cour est dès lors amenée à conclure, à la suite du tribunal, que la présence de Monsieur ... en Allemagne, pouvant être déduite pour certaines dates à partir des éléments du dossier par lui versé en cause, n'établit cependant pas qu'il y ait eu prestations de travail en Allemagne pour ses huit employeurs luxembourgeois et ce à la hauteur précise des pourcentages d'occupation retenus contractuellement, de manière que Monsieur ... n'a pas rapporté la preuve que les activités pour lesquelles il a perçu des rémunérations qu'il entend voir échapper à l'imposition au Luxembourg, ont été effectivement prestées en Allemagne dans le cadre de sa relation salariale avec ses huit employeurs luxembourgeois, cette conclusion étant encore confirmée par l'attitude de l'administration fiscale allemande qui a décidé de ne pas imposer ces rémunérations en les considérant expressément comme étant des revenus étrangers.

Finalement, l'appelant constate que les premiers juges auraient confirmé que le seul fait que les autorités fiscales allemandes ont estimé que le Luxembourg serait compétent pour imposer les différents montants de ses rémunérations et se seraient ainsi abstenues de les imposer en Allemagne ne saurait attribuer la compétence d'imposition au Luxembourg, la répartition des compétences fiscales entre deux Etats signataires d'une convention de double imposition étant en principe définitive et la renonciation à l'imposition de la part d'un Etat ne pouvant entraîner le transfert de la compétence d'imposition vers l'autre Etat signataire.

S'il est vrai, comme le tribunal l'a déjà rappelé à bon escient, que la répartition des compétences fiscales entre les deux Etats contractants est en principe définitive, de sorte que l'Etat contractant qui a renoncé, par l'effet de la Convention, à exercer son pouvoir d'imposition ne récupère pas celui-ci au motif que l'autre Etat, qui a le droit d'imposer le revenu en question d'après la Convention, ne le soumet pas à l'impôt, cet argument laisse d'être pertinent en l'espèce. En effet, pareil argument ne saurait être utilement invoqué qu'au cas où il aurait été préalablement retenu que le fisc luxembourgeois prétendrait à imposer des revenus qui rentreraient dans la compétence fiscale de l'Allemagne conformément à la Convention, mais ne seraient en fait pas soumis à une imposition en Allemagne. Or, ainsi qu'il a été retenu *supra*, la réalité de l'exécution partielle du travail salarié de Monsieur ... pour le compte des huit sociétés luxembourgeoises du groupe ... en dehors du Luxembourg, de nature à emporter le transfert du droit d'imposition du Luxembourg vers l'Allemagne, n'a pas été rapportée à suffisance de droit et de fait en l'espèce, de sorte que la compétence

d'imposition luxembourgeoise reste entière au vu de la fixation conventionnelle du lieu de travail de Monsieur ....

Quant à sa soumission à l'imposition par voie d'assiette, l'appelant fait valoir que le bénéfice de l'assimilation au régime des contribuables résidents prévu par l'article 157*ter* de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », serait soumis à une demande expresse du contribuable qui ne pourrait pas se dégager implicitement d'une déclaration des dépenses et d'une demande de déduction de frais, de sorte que les premiers juges auraient décidé à tort le contraire. Dans la mesure où les premiers juges auraient eux-mêmes constaté l'absence de demande formelle de sa part quant à l'application de l'article 157*ter* LIR, la circonstance supplémentaire de l'imposition non justifiée des revenus de source allemande par le Luxembourg aurait conduit à la fixation d'un impôt supplémentaire à l'issue de la procédure d'imposition par voie d'assiette et l'application de l'article 157*ter* LIR opérerait ainsi en sa défaveur, ce qui devrait partant entraîner la non-application de cette disposition.

L'article 157*ter* LIR dispose plus particulièrement que « *(1) par dérogation aux disposition correspondantes des articles 157 et 157bis, les contribuables non résidents imposables au Grand-Duché du chef d'au moins 90 pour cent du total de leurs revenus professionnels indigènes et étrangers sont, sur demande, imposés au Grand-Duché, en ce qui concerne leurs revenus y imposables, au taux d'impôt qui leur serait applicable s'ils étaient résidents du Grand-Duché et y étaient imposables en raison de leurs revenus indigènes et de leurs revenus professionnels étrangers. Pour l'application de la disposition qui précède, les contribuables mariés ne vivant pas en fait séparés sont imposables collectivement au titre des revenus indigènes. Dans ce contexte, les revenus professionnels étrangers des deux époux sont pris en compte en vue de la fixation du taux d'impôt applicable.* (…) ».

Les premiers juges ont rencontré ce moyen en retenant à juste titre que, même si Monsieur ... n'avait pas formulé de demande explicite aux fins de se voir accorder le bénéfice de l'article 157*ter* LIR, il a, au travers de ses déclarations d'impôt pour les années d'imposition en cause, sollicité la déduction de certains frais et dépenses spéciales, déduction dont il n'aurait pas pu bénéficier, en application de l'article 157 (2) LIR, en sa qualité de contribuable non résident, à moins d'être assimilé, sur base de l'article 157*ter* LIR, aux contribuables résidents par dérogation aux dispositions correspondantes des articles 157 et 157*bis* LIR. Partant, les premiers juges sont encore à confirmer en ce qu'ils ont décidé qu'une déclaration d'impôt déposée par un non-résident et qui, sans que la case relative à la demande formelle de pouvoir bénéficier du régime d'assimilation aux contribuables résidents prévu par l'article 157*ter* LIR ne soit formellement cochée, comporte l'indication de certains frais et dépenses qui ne sont déductibles que sous l'égide de ce régime, doit être qualifiée de demande de se voir imposer par voie d'assiette conformément à l'article 157*ter* LIR, ce régime étant le seul par application duquel les frais et dépenses mis en avant par le contribuable peuvent être rendus déductibles dans son chef.

Il y a lieu d'ajouter que les revenus indigènes visés par l'article 157*ter* LIR sont les seuls revenus indigènes énumérés à l'article 156 LIR, constitués en l'espèce par les revenus salariés des années 2004 et 2005 de l'appelant, de sorte que son moyen invoquant une imposition de « *revenus de source allemande* » est sans aucun fondement.

C'est partant à bon droit que les premiers juges ont rejeté le moyen afférent de l'appelant.

Finalement, l'appelant conteste que la condition de l'exercice de son activité salariée au Luxembourg durant les années 2004 et 2005 de manière continue pendant 9 mois au

moins serait vérifiée en l'espèce au vu des pièces par lui soumises, dont il se dégagerait qu'il aurait exercé une partie de ses activités salariées en Allemagne et dans des pays tiers pendant les années litigieuses, entraînant qu'il ne pourrait pas être considéré comme ayant travaillé tous les jours ouvrables au Luxembourg durant la période minimale de 9 mois.

Ce moyen laisse cependant d'être pertinent, étant donné que l'introduction d'une demande tendant à l'application du régime d'assimilation aux contribuables résidents instauré par l'article 157*ter* LIR entraîne, au vœu du paragraphe (3) de cette disposition, *de lege* l'application de la procédure de l'imposition par voie d'assiette.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que l'appel sous examen n'est justifié en aucun de ses moyens et est partant à rejeter comme étant non fondé, le jugement entrepris étant en conséquence à confirmer dans toute sa teneur.

**PAR CES MOTIFS**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 27 février 2012 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris du 18 janvier 2012,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Martine GILLARDIN, conseiller.

et lu à l'audience publique du 18 juillet 2012 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef du tribunal administratif Arny SCHMIT, greffier assumé.

s. SCHMIT s. DELAPORTE

**Reproduction certifiée conforme à l'original**
Luxembourg, le 18.7.2012
Le Greffier du Tribunal administratif